

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • MURCIA

Ley 1/2022, de 24 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2022

.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

• El nuevo método de cálculo de la base imponible del IIVTNU: el Real Decreto-Ley 26/2021 y su proyección práctica.

Juan Calvo Végez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. ....6

## TEMAS FISCALES

## -TRIBUNAL SUPREMO

Compraventa de un negocio. Sentencia de 20 de enero de 2022.....17

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....21

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....21

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....29

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....36

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....36

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	4
MURCIA .....	4
Ley 1/2022, de 24 de enero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2022.....	4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### MURCIA

#### LEY 1/2022, DE 24 DE ENERO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA PARA EL EJERCICIO 2022

Artículo 57. Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Dos. Con efectos desde el 1 de enero de 2022 y vigencia indefinida, se modifica el apartado Cinco del artículo 4, con la siguiente redacción:

«Cinco. Bonificaciones en la cuota.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.1.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades

Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en las adquisiciones inter vivos por sujetos pasivos incluidos en los grupos I, II y III del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción autonómica del 99% de la cuota que resulte después de

aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, procedan.

Será requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la donación se formalice en documento público.

Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la deducción solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, en el propio documento público en que se formalice la transmisión se haya manifestado el origen de dichos fondos.»

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

TEMAS FISCALES.....6

“EL NUEVO MÉTODO DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU: EL REAL DECRETO-LEY 26/2021 Y SU PROYECCIÓN PRÁCTICA”.....6

Juan Calvo Vérez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

I.- INTRODUCCIÓN

II. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL RDLEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE.

III. PROYECCIÓN PRÁCTICA DEL RDLEY 26/2021.

### “EL NUEVO MÉTODO DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU: EL REAL DECRETO-LEY 26/2021 Y SU PROYECCIÓN PRÁCTICA”

Juan Calvo Végez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

#### I. INTRODUCCIÓN.

Como seguramente se recordará fueron varias las propuestas planteadas en su día desde distintos sectores destinadas acometer un nuevo método de cuantificación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) tras la aparición de la doctrina jurisprudencial elaborada por el Tribunal Constitucional (TC) durante los años 2017 y siguientes.

De entre dichas propuestas destacaba aquella que propugnaba diseñar un nuevo impuesto municipal que sometiese a gravamen el incremento de valor de los terrenos urbano y rústico determinado por la diferencia resultante entre el valor de adquisición y el de transmisión del suelo (incluidas las plusvalías generadas en menos de un año), configurando así un nuevo impuesto directo, de carácter real, objetivo, no periódico, de titularidad municipal y potestativo, cuyo desarrollo reglamentario se articularía a través de las Ordenanzas fiscales que aprueben los Ayuntamientos, tal como está configurado en la actualidad. La eventual plusvalía del suelo obtenida se calcularía aplicando las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o del Impuesto sobre Sociedades (IS). Sobre la diferencia positiva (nunca negativa) resultante se aplicaría, tratándose de un terreno construido, el porcentaje que represente el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total. El valor de transmisión del terreno se concretaría en el mayor entre el valor real o el valor de referencia determinado por el Catastro, otorgándose al sujeto pasivo la facultad de impugnar dicho valor de referencia y probar que existe alguna circunstancia singular que afecta a la valoración

del suelo, de forma que se exija el tributo conforme a la capacidad económica real.

Tratándose de una compraventa inmobiliaria entre particulares sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) el nuevo Impuesto municipal resultaría exigible al vendedor por el aumento de valor de los terrenos urbanos. Y, de cara a evitar el surgimiento de situaciones de doble imposición, el nuevo tributo municipal habría de ser deducible de la base imponible del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades del vendedor<sup>1</sup> que someta a gravamen la ganancia patrimonial producida.

Igualmente se planteó la posibilidad de diseñar un gravamen que, al objeto de someter a gravamen como manifestación de capacidad económica la participación en la plusvalía correspondiente a la acción urbanística, recayese sobre el beneficio económico derivado del incremento de aprovechamiento en la utilización del suelo producido por las acciones urbanísticas de regulación y que son competencia de los Entes Locales. Se trataría por tanto de un tributo directo que sometiese a gravamen la participación en dicho beneficio a resultas de la transmisión de la propiedad de un terreno urbano por cualquier título o bien de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio

<sup>1</sup> Téngase presente que sería en estos dos impuestos donde podrían llegar a plantearse situaciones de doble imposición, a diferencia de lo que sucedería en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como es sabido, produciéndose la transmisión a título lucrativo el gravamen municipal resulta exigible al heredero o al donatario que reciben los inmuebles, no sometiéndose además a gravamen por el IRPF la teórica ganancia patrimonial que obtenga el donante o los herederos de la persona fallecida.

sobre el mismo, tal y como sucede en la actualidad. Y, por lo que respecta al mecanismo de cuantificación susceptible de ser aplicado, la base imponible del nuevo gravamen resultaría de aplicar al valor catastral del bien [o quizás, atendiendo a un mayor rigor y objetividad, al nuevo concepto de valor de referencia regulado en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal] un porcentaje determinado por los Entes Locales atendiendo al período de tiempo transcurrido.

## II. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL RDLEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE.

Finalmente el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (el cual entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, quedando en consecuencia un plazo intermedio de 14 días entre dicha fecha y aquella otra en la que se dictó la Sentencia del TC respecto del cual se planteó una situación *de facto* de vacío normativo<sup>2</sup>), procedió a introducir las oportunas modificaciones o adaptaciones dentro del régimen legal del Impuesto, procediéndose además a integrar la doctrina contenida en anteriores pronunciamientos del TC (caso de las Sentencias 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre).

En primer lugar, con la finalidad dar cumplimiento al mandato del Tribunal contenido en su Sentencia 59/2017 (el cual, como se ha expuesto a lo largo de la presente obra, se concretó en no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos) se introduce un nuevo supuesto de no sujeción para aquellos casos en que se constate, a instancia del interesado, que no se ha producido un incremento de valor. A tal efecto se añade un nuevo apartado 5 en el art. 104 del TRLRHL, de conformidad con el cual *“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de*

*incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106. Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria. Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición. Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el período anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”.*

Adviértase por tanto que, aplicándose un criterio similar al introducido en su día por la Ley Foral de Navarra 19/2017, en aquellos casos en los que no exista distinción en los títulos de la construcción del suelo y de la construcción en las escrituras deberá aplicarse el porcentaje existente entre el valor catastral del suelo respecto al valor catastral total al valor de adquisición o transmisión que aparece en la escritura, procediéndose así a calcular dicha proporción a partir de la información que conozca el interesado sobre el valor catastral atendiendo a sus componentes del suelo y construcción. Dicha proporción habrá de aplicarse al valor que figure en los títulos que documentan las transmisiones. Esta proporción calculada a partir de los datos catastrales del año en que se transmite el inmueble se aplicará además al valor del año en que se adquirió el bien, con independencia de que en este último el porcentaje del valor catastral total que correspondiera al suelo pudiera ser diferente del resultante de la información catastral correspondiente al año de la transmisión.

<sup>2</sup> Esta situación contrasta con la que se planteó en el ámbito de la Diputación Foral de Guipúzcoa, en relación con el cual, como ya se ha expuesto, la STC de 16 de febrero de 2017 resultó publicada en el Boletín Oficial del Estado el 25 de marzo de 2017, procediendo la Diputación Foral a modificar la regulación del tributo mediante un Decreto Foral que entró en vigor el 31 de marzo pero que incluía efectos retroactivos desde seis días antes, esto es, desde la fecha de publicación del fallo en el BOE.

Y, en segundo término, al objeto de atender al mandato expresado en las otras dos Sentencias anteriormente aludidas (SSTC 126/2019 y 182/2021), se modifica la determinación de la base imponible del Impuesto con el objetivo último de reflejar la realidad del mercado inmobiliario, reconociéndose la posibilidad de que los Ayuntamientos corrijan a la baja los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización y sustituyéndose los anteriormente vigentes porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del Impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, los cuales serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas. Dicha actualización podrá llevarse a cabo mediante las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Asimismo se introduce una regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este Impuesto pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, permitiendo, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido.

La nueva redacción otorgada al art. 107 del TRLRHL ha pasado a ser la siguiente: "1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, estos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto

en las leyes de presupuestos generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Los ayuntamientos podrán establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor señalado en los párrafos anteriores que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por ciento.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquellas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de este que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo

de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquel se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

<b>Periodo de generación</b>	<b>Coeficiente</b>
Inferior a 1 año.....	0,14
1 año.....	0,13
2 años.....	0,15
3 años.....	0,16
4 años.....	0,17
5 años.....	0,17
6 años.....	0,16
7 años.....	0,12
8 años.....	0,10
9 años.....	0,09
10 años.....	0,08
11 años.....	0,08
12 años.....	0,08
13 años.....	0,08

14 años.....	0,10
15 años.....	0,12
16 años.....	0,16
17 años.....	0,20
18 años.....	0,26
19 años.....	0,36
Igual o superior a 20 años.....	0,45

Estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado.

Si, como consecuencia de la actualización referida en el párrafo anterior, alguno de los coeficientes aprobados por la vigente ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso.

5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor”.

De este modo, tras la reforma operada a través de la aprobación del presente RD Ley el sistema objetivo de determinación de la base imponible del Impuesto se convierte en un sistema optativo que solo resultará de aplicación en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no haga uso del derecho expuesto anteriormente. Y ello teniendo presente el alcance del mandato contenido en la STC 182/2021, en virtud del cual el método objetivo de determinación de la base imponible del Impuesto no ha de ser el único método admitido legalmente, debiendo permitirse las estimaciones directas del incremento de valor en aquellos casos en que así lo solicite el obligado tributario. Todo ello con el objetivo último de adecuar la base imponible del Impuesto a la capacidad económica efectiva del contribuyente, permitiendo su contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con aquella.

Por otra parte quedan sometidas a gravamen las plusvalías generadas en menos de un año, esto es, aquellas que se producen cuando entre la fecha de adquisición y la de transmisión ha transcurrido menos de un año, atendiendo al carácter especulativo que pudiera derivarse de este tipo de operaciones.

Y, a resultas de la introducción del supuesto de no sujeción al que se ha aludido con anterioridad para aquellos casos de inexistencia de incremento de valor y de la regla para evitar la tributación por una plusvalía superior

a la obtenida, se establece que los Ayuntamientos podrán efectuar las correspondientes comprobaciones. En este sentido se modifica el apartado 4 y se añade un apartado 8 en el art. 110 del TRLRHL, disponiendo el citado apartado a que los Ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, el cual llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 del citado precepto. Respecto de dichas autoliquidaciones, y sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los arts. 104.5 y 107.5, respectivamente, el Ente Local correspondiente solo podrá comprobar que aquellas se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del Impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. No obstante en ningún caso podrá exigirse el Impuesto en régimen de autoliquidación tratándose del supuesto a que se refiere el art. 107.2.a), párrafo tercero del RDLeg. 2/2004.

Adviértase no obstante que en dichos casos de no sujeción por inexistencia acreditada de incremento de valor del terreno, produciéndose una ulterior transmisión, el adquirente del terreno deberá tener en cuenta como fecha de adquisición, a los efectos del cálculo del periodo de generación y, en consecuencia, del coeficiente a aplicar, aquella en la que se produjo el anterior devengo del Impuesto. En efecto, a pesar de tratarse de un supuesto de no sujeción, y a excepción de aquellos casos relativos a aportaciones no sujetas del régimen de gananciales o de transmisiones que se hubiesen acogido al régimen especial de reestructuración empresarial previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, con motivo de las posteriores transmisiones de los inmuebles, y de cara a efectuar el cómputo del número de años en el que se hubiese ido configurando el incremento del valor de los terrenos, no se considerará el período anterior a su adquisición. Ello podría dar lugar a que, concurriendo un mismo período de tenencia en propiedad, y habiendo existido un incremento real del valor terreno, atendiendo a la existencia de sujeción o no en la transmisión previa el importe a ingresar terminase siendo distinto.

En cuanto al nuevo apartado 8 introducido, se señala en el mismo que *“Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8, las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán para la aplicación del impuesto y, en particular, para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 104.5 y 107.5, pudiendo suscribirse para ello los correspondientes convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración”*.

De cara a que los Entes Locales puedan proceder a adaptar sus Ordenanzas fiscales a la nueva regulación

aprobada señala la Disposición Transitoria Única de este RD Ley 26/2021 que aquellos Ayuntamientos que tengan establecido el Impuesto deberán modificar, en el plazo de seis meses a contar desde la entrada en vigor del citado RD Ley (la cual se produjo al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el 10 de noviembre de 2021) dichas Ordenanzas. Y, hasta que entrase en vigor la citada modificación, resultaría de aplicación lo dispuesto en este RD Ley 26/2021, tomándose para la determinación de la base imponible del Impuesto los coeficientes máximos establecidos en el nuevo art. 107.4 del Texto Refundido.

Desde nuestro punto de vista tras la aprobación del RD Ley 26/2021 los Entes Locales podrán considerarse legitimados para practicar liquidaciones del Impuesto derivadas de transmisiones efectuadas a partir de su fecha entrada en vigor. Ahora bien el hecho de que todavía no se hayan aprobado las correspondientes Ordenanzas fiscales nos suscita la duda relativa a la conformidad a Derecho de dichas liquidaciones, las cuales se practicarían al amparo de una Ordenanza que no se adecúa ya a la vigente normativa estatal, sino que se fundamenta en una regulación que ha sido expulsada del ordenamiento jurídico, resintiéndose además la autonomía tributaria de los Entes Locales<sup>3</sup>. En todo caso de lo establecido en la Disposición Transitoria Única del RD Ley parece desprenderse que, hasta que se apruebe la Ordenanza, se podrá liquidar el Impuesto tomando en consideración los coeficientes fijados como máximo en aquél. Se suscita además la duda relativa a si los Ayuntamientos que, al momento de dictarse la norma, no tengan establecido el tributo pueden aplicar los nuevos porcentajes máximos establecidos ya que, *a priori*, dichos Entes Locales no se hallarían comprendidos dentro del presupuesto material fijado para la aplicación de la citada Disposición

<sup>3</sup> Cabe recordar al respecto lo declarado en su día por el TC en su Sentencia de 13 de diciembre de 1999, de acuerdo con la cual *“(…) También carece de consistencia la alegación relativa a la vulneración del principio de autonomía local que produce, a juicio de la Generalidad, la enumeración de impuestos locales de exacción obligatoria prevista en el art. 60.1 LHL con independencia de los intereses de cada municipio o de su situación financiera. No es cierto, en efecto, que la autonomía local que se reconoce en la Constitución implique la necesidad de que la Ley dote a las Corporaciones Locales de libertad para imponer o no cada uno de sus tributos propios. Como señalamos en la STC 19/1987, conforme a los arts. 133.2 y 140 de la Norma fundamental, la autonomía de las Corporaciones Locales se traduce en que éstos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia” (fundamento jurídico 4º; doctrina reiterada en la STC 221/1992, fundamento jurídico 8º). Bajo estas premisas, en la misma STC 19/1987, partiendo de que, en lo que se refiere a la integración, en cada caso, de las exigencias derivadas de la reserva de Ley en el orden tributario y de la autonomía de las Corporaciones Locales, existe una ‘inicial libertad de configuración’ del legislador, cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del art. 133 CE, concluíamos que, respecto de los tributos propios de los municipios, ni la reserva debe ‘extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial’, ni ‘tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución’ (fundamento jurídico 4º) (…)*”.

Transitoria.

Recapitulando, el objetivo principal de esta nueva regulación aprobada no es otro que adaptar la cuantificación del gravamen a las consabidas fluctuaciones del precio de la vivienda que dificultan reconocer la ganancia real y la realidad del mercado inmobiliario. A tal efecto se diseñan unos nuevos coeficientes que se aplicarán sobre el valor catastral, el cual se actualizará cada año para recoger la verdadera situación del mercado.

Como se ha expuesto, tratándose de ganancias obtenidas en menos de un año (aquellas que, en principio, pudieran llegar a presentar un carácter más especulativo) se aplicará un coeficiente del 0,14%. Por su parte las transmisiones efectuadas una vez transcurrido un año desde la adquisición del inmueble quedan sujetas a un coeficiente del 0,13%, que pasa a ser del 0,15% tras dos años, del 0,16% en tres años o del 0,17% para las adquisiciones efectuadas hace cuatro y cinco años. A las adquisiciones efectuadas en 2014 se les aplicaría un coeficiente del 0,12%; a las de 2013, del 0,1%; a las llevadas a cabo en 2012, del 0,9%; respecto de aquellas que se hubiesen producido durante los años 2008 a 2011, sería de aplicación un coeficiente del 0,08%; en el caso de adquisiciones de inmuebles efectuadas en 2007, el coeficiente se elevaría hasta el 0,1%, siendo del 0,12% en 2006, del 0,16% en 2005, del 0,2% en 2004, del 0,26% en 2003, del 0,36% en 2022 y, por último, del 0,45% para las transacciones cerradas hace 20 años o más.

En todo caso dichos coeficientes máximos (que, como se ha indicado, oscilan entre el 0,08% y el 0,45% en función de los años que se haya tenido el inmueble en propiedad) serán establecidos anualmente mediante normas de rango legal atendiendo a la evolución del mercado inmobiliario. Se sustituyen así los porcentajes anuales aplicables sobre el valor catastral por unos coeficientes multiplicadores máximos fijados en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición del inmueble y que se actualizarán anualmente. No obstante este nuevo método objetivo presenta un carácter "opcional", pudiendo escogerse la segunda alternativa anteriormente indicada (basada en la diferencia resultante entre el valor de compra y el de venta) en el supuesto de que ésta última resulte menos onerosa. Ahora bien a tal efecto será necesario que el contribuyente demuestre que la plusvalía real es inferior a la calculada con el valor catastral, facultándose en todo caso a los Ayuntamientos para comprobar estos cálculos realizados por el sujeto pasivo, lo que previsiblemente habrán de efectuar empleando otros métodos de determinación del valor de mercado de los inmuebles. No obstante también cabría la posibilidad de que sean las CC.AA. las que asuman esta facultad de comprobación. Y ello teniendo presente que, a efectos de la práctica de estas comprobaciones, se

prevé la posibilidad de que entre ambas Administraciones tributarias puedan suscribirse convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración.

Se contemplan así dos métodos de cálculo del tributo, de entre los que el contribuyente abonará el que arroje un menor importe como resultado. Sobre la base de estimar que, al amparo de lo declarado por el TC en su Sentencia de 26 de octubre de 2021, resulta constitucionalmente admisible adoptar un método objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto siempre y cuando este no tenga un carácter obligatorio y se refleje la realidad del mercado inmobiliario, las dos alternativas contempladas son aplicar al valor catastral nuevos coeficientes actualizados al año (esto es, continuar con la fórmula que supuestamente resultaría inconstitucional a juicio del TC) o tomar como referencia la diferencia de precio resultante entre la compra y la venta. En todo caso el Impuesto continúa sometiendo a gravamen el incremento de valor de los terrenos experimentado a lo largo de un periodo de veinte años en el momento de devengo de la venta de un inmueble o de su recepción como herencia o donación, instante a partir del cual se establece un plazo de pago de treinta días. Continúa además adoptándose el criterio consistente en calcular el incremento de valor tomando como referencia un valor del suelo en el momento final (el de transmisión) procediéndose a multiplicar aquel por el número de años transcurridos desde la fecha de adquisición. Y ello a pesar de que el Impuesto lo que somete a gravamen es el incremento producido desde el momento inicial. En suma, lo que termina sometiéndose a gravamen es el incremento de valor del suelo en los años sucesivos.

### III. PROYECCIÓN PRÁCTICA DEL RDLEY 26/2021.

Tal y como se ha expuesto con anterioridad, de acuerdo con una primera alternativa establecida en el RDley 26/2021 se mantiene el criterio original consistente en calcular la base imponible del Impuesto como resultado de multiplicar el valor catastral del inmueble por una serie de coeficientes (apenas unas décimas superiores al 0%), si bien estos se actualizarán anualmente mediante normas de rango legal (como podrían ser los Presupuestos Generales) a fin de reflejar las variaciones del mercado inmobiliario. No obstante los Entes Locales contarán, exclusivamente a los efectos de este Impuesto (no en cambio en relación con el IBI, a pesar de que el valor catastral es el mismo en ambos impuestos) con la potestad de corregir hasta en un 15% (ya sea al alza o a la baja) los valores catastrales del suelo en base al tipo de utilización que tengan, mientras que los coeficientes máximos variarían en función del número de años transcurridos desde la adquisición inicial del terreno. Esta

facultad otorgada a los Ayuntamientos para que puedan corregir hasta el 15% a la baja el valor catastral del suelo en función de la situación de su mercado inmobiliario solo para este tributo habría de permitir adaptar el impuesto a la verdadera situación de cada Municipio.

En cuanto al segundo método de cálculo previsto, se concreta en la aplicación de un tipo máximo del 30% (susceptible de ser minorado por los Ayuntamientos) sobre la plusvalía real obtenida en el traspaso del inmueble, fijándose dicha cifra como la diferencia resultante entre el precio de venta y el de adquisición. No se permite sin embargo computar los gastos o tributos que graven las operaciones a los efectos de constatar la inexistencia de incremento de valor. Significa ello por tanto que ni los impuestos que someten a gravamen dichas transmisiones ni los gastos que tuvieran su origen en las mismas (caso de los notariales, registrales o de gestión) podrán ser tomados en consideración de cara a efectuar el cálculo del incremento de valor.

Así, por ejemplo, dado un terreno adquirido en diciembre de 2012 por 210.000 euros y transmitido en noviembre de 2021 por 260.000 euros, siendo su valor catastral en 2021 de 190.000 euros, figurando en la Ordenanza fiscal del Municipio los siguientes porcentajes: de 1 a 5 años 3,6; hasta 10 años 3,4; hasta 15 años 3,1; y hasta 20 años 2,9, y siendo el tipo impositivo aprobado por el Ayuntamiento del 10%, al amparo de la normativa anterior la liquidación a practicar sería la siguiente:

Base:  $190.000 \times 27,2\% [3,4 \times 8] = 51.680 \text{ €}$ . Siendo el período de generación de 8 años y 11 meses tomaríamos 8 años.

Cuota:  $51.680 \times 10\% = 5.168 \text{ €}$ .

En cambio al amparo de la regulación aprobada mediante el RD Ley 26/2021, siendo de aplicación el nuevo método de estimación objetiva tendremos:

Base:  $190.000 \times 0,10 = 19.000 \text{ €}$ . 0,10 es el coeficiente aplicable a un período de generación de 8 años.

Cuota:  $19.000 \times 10\% = 1.900 \text{ €}$ .

Por su parte aplicando el método de estimación directa previsto en la nueva normativa tendremos:

Base:  $260.000 - 210.000 = 50.000 \text{ €}$ .

Cuota:  $50.000 \times 10\% = 5.000 \text{ €}$ .

Tomando en consideración los datos anteriormente indicados si bien referidos a un inmueble construido,

cuyo valor del suelo es el 60% según los datos del valor catastral, de acuerdo con la normativa anteriormente aplicable tendríamos:

Valor suelo:  $190.000 \times 60\% = 114.000 \text{ €}$ .

Base:  $114.000 \times 27,2\% = 31.008 \text{ €}$ .

Cuota:  $31.008 \times 10\% = 3.100,8 \text{ €}$ .

En cambio de acuerdo con la nueva regulación establecida en el RD Ley 26/2021, optándose por el método de estimación objetiva tendremos:

Valor suelo:  $190.000 \times 60\% = 114.000 \text{ €}$ .

Base:  $114.000 \times 0,10 = 11.400 \text{ €}$ .

Cuota:  $11.400 \times 10\% = 1.140 \text{ €}$ .

Y si se aplicase el método de estimación directa introducido en la nueva normativa tendríamos:

Valor suelo:  $260.000 \times 60\% = 156.000 \text{ €}$ ;

$210.000 \times 60\% = 126.000 \text{ €}$ .

Base:  $156.000 - 126.000 = 30.000 \text{ €}$ .

Cuota:  $30.000 \times 10\% = 3.000 \text{ €}$ .

Por último, si tomásemos los mismos datos del supuesto anterior pero con un valor de adquisición de 210.000 € y un valor de transmisión de 220.000 € tendríamos lo siguiente.

En primer lugar, de acuerdo con la normativa anteriormente aplicable la situación sería la siguiente:

Valor suelo:  $190.000 \times 60\% = 114.000 \text{ €}$ .

Base:  $114.000 \times 27,2\% = 31.008 \text{ €}$ .

Cuota:  $31.008 \times 10\% = 3.100,8 \text{ €}$ .

Si se adopta el método de estimación objetiva previsto en la nueva normativa tendremos:

Valor suelo:  $190.000 \times 60\% = 114.000 \text{ €}$ .

Base:  $114.000 \times 0,10 = 11.400 \text{ €}$ .

Cuota:  $11.400 \times 10\% = 1.140 \text{ €}$ .

Y si se adopta el método de estimación directa previsto en el RD Ley 26/2021 tendremos:

Valor suelo:  $220.000 \times 60\% = 132.000 \text{ €}$ ;

$210.000 \times 60\% = 126.000 \text{ €}$ .

Base:  $132.000 - 126.000 = 6.000 \text{ €}$ .

Cuota:  $6.000 \times 10\% = 600 \text{ €}$ .

Adviértase en consecuencia que, con carácter general, la aplicación del nuevo sistema objetivo de determinación de la base imponible arroja un resultado inferior al resultante de aplicar la normativa anterior, así como inferior al que se obtendría siendo de aplicación el nuevo método de estimación directa, salvo en aquellos casos en los que el incremento real existente sea mínimo o muy reducido.

Por otro lado se ha de destacar que no se contempla en el RD Ley 26/2021 la opción de actualizar el valor de adquisición mediante la aplicación de un coeficiente que evite gravar ganancias nominales pero no reales. Y tampoco se introduce ninguna medida destinada a mitigar la doble imposición susceptible de llegar a plantearse en relación con el IRPF o con el Impuesto sobre Sociedades como pudiera ser, por ejemplo, la posibilidad de aplicar una deducción en cuota del Impuesto local satisfecho.

Así, por ejemplo, dado un concreto supuesto en el que un contribuyente transmite el 1 de diciembre de 2021 un inmueble por un importe de 160.000 euros, el cual adquirió el 1 de diciembre de 1995 por 140.000 euros, siendo el valor catastral del suelo con respecto al total en el momento de la transmisión del 50%, a efectos de calcular el incremento del valor del terreno en el periodo de tenencia tendríamos que el valor del suelo en el momento de la transmisión es de 80.000 y el de adquisición de 70.000 euros, lo que equivaldría a que ha existido un incremento de 10.000 euros. Aplicando el método tradicional, para realizar el cálculo aplicaríamos al valor actual del terreno (80.000) el coeficiente máximo aprobado (45% por ser 20 años o más) y obtendríamos una base imponible de 36.000 euros como incremento de valor gravable.

Puesto que se ha de tomar el menor de dos entre este y los 10.000 euros anteriormente indicados sería el citado importe de 10.000 euros la base imponible mínima sobre la cual debería calcularse la cuota a ingresar. Por otra parte, si se actualizase dicho valor de adquisición del inmueble a la inflación del periodo 1995-2021 según el coeficiente facilitado por el Instituto Nacional de Estadística (INE),

puesto que en dicho periodo el IPC se elevó un 72,2%, tendríamos que el valor de adquisición del terreno sería de 120.540 euros ( $70.000 \times 1,722$ ), muy superior al valor de transmisión (80.000 euros). En consecuencia no habría incremento del valor del terreno y la transmisión no estaría sujeta a gravamen.

En caso de que el traspaso se proyecte tanto sobre un terreno como sobre un inmueble, el cálculo se efectuará teniendo en cuenta el porcentaje que represente el terreno dentro del valor catastral total. De cualquier manera, si el contribuyente acreditase que la ganancia real obtenida por dicho cálculo resulta inferior a aquella que se obtendría con la aplicación del método de estimación objetiva tradicional, podrá optar por abonar la cuota tributaria más baja de las dos. Se ha de lamentar a este respecto que tenga que ser el contribuyente quien asuma la carga de probar que la plusvalía real es inferior a la resultante del método de estimación objetiva para que pueda aplicar dicha plusvalía real.

Por otra parte la nueva regulación aprobada (en relación con la cual se otorga a los Entes Locales un plazo de seis meses para adecuarse a la misma) dispone que no quedan sujetas al Impuesto aquellas operaciones en las que se constate, a iniciativa del contribuyente, que la transacción se salda sin que se haya producido un incremento de valor del terreno. Y, de cara a acreditar dicho extremo, el sujeto pasivo habrá de aportar los títulos que documenten las operaciones de transmisión y adquisición. Los datos reflejados en los mismos se cruzarán con los que consten en poder de la Administración tributaria, tomándose como referencia el mayor de los dos valores a fin de establecer el cálculo.

Repárese por tanto en el hecho de que habrá de ser el contribuyente el que acredite la inexistencia de incremento de valor (aportando además la documentación que acredite el presupuesto de la no sujeción), dándose con ello a entender que los Entes Locales no tienen capacidad para conocer si se ha producido dicho incremento. Y ello a pesar de que, hasta la aparición de la STC de 26 de octubre de 2021, al amparo de la jurisprudencia constitucional previa, los Consistorios municipales sí que habían desarrollado actuaciones destinadas a acreditar la eventual existencia de ganancia.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición se tomará el que sea mayor de entre el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración Tributaria, de acuerdo con la nueva facultad que se otorga a tal efecto a los Ayuntamientos. En todo caso habrá de constatarse que, en proporción al valor del suelo respecto al valor catastral total, el valor de transmisión de este último resulta menor que el valor de adquisición sin contar gastos ni impuestos. Y, como se

ha expuesto, siendo dicha diferencia positiva, la misma constituirá la base imponible del Impuesto salvo que esta última resulte ser mayor que el cálculo derivado de aplicar el método tradicional previsto en la Ley, consistente como ya se ha indicado en aplicar unos coeficientes crecientes en función del número de años de tenencia del inmueble sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión.

Con carácter adicional se fija un coeficiente especial para aquellas plusvalías generadas en menos de un año, a fin de penalizar operaciones que pudieran tener un corte especulativo. Ello choca sin embargo con la verdadera naturaleza del Impuesto, que pretende someter a gravamen aquellas plusvalías generadas a lo largo de los años como consecuencia de la acción urbanística llevada a cabo por el Ayuntamiento, la cual será difícilmente constatable en el lapso de tiempo de un año.

Ni que decir tiene que el empleo del RD Ley para modificar el sistema de cálculo del gravamen, el cual, tras su entrada en vigor (que se produjo antes incluso de la publicación en el BOE de la STC de 26 de octubre de 2021), previsiblemente habría de ser tramitado como proyecto de ley por el trámite de urgencia, nos suscita importantes dudas de constitucionalidad. Y ello dado el necesario respeto que, como es sabido, ha de otorgarse al principio de reserva de ley aplicable sobre los elementos esenciales de un tributo.

Se afirma en la Exposición de Motivos del citado texto normativo que *“Las medidas tributarias contenidas en este real decreto-ley no vulneran el citado artículo 31 de la Constitución ya que, como se señala en la antes citada STC 100/2012 (FJ 9), no alteran ‘de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE’ (SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 108/2004, de 30 de junio, FJ 8)(...) La reforma de la normativa reguladora del Impuesto (...) que se contiene en este real decreto-ley no supone, en modo alguno, la creación ex novo de un tributo, sino que se trata de una reforma parcial que se limita a introducir un nuevo supuesto de no sujeción y a modificar el método de determinación de la base imponible, con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional contenido en sus mencionadas Sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021. Modificar la determinación de la base imponible es imprescindible para adecuar la carga tributaria de este impuesto al principio constitucional de capacidad económica, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional. Asimismo, la reforma no altera sensiblemente la posición del*

*obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, ya que el impuesto que se reforma no constituye uno de los pilares estructurales del sistema tributario español, como el propio Tribunal Constitucional reconoce en el fundamento jurídico 4 de la Sentencia 182/2021”.*

En nuestra opinión, dado el importante lapso de tiempo transcurrido desde que se inició la reciente jurisprudencia constitucional en torno al Impuesto, no creemos que nos hallemos ante una situación de extraordinaria y urgente necesidad. Por otra parte la irretroactividad de la regulación aprobada a través del RD Ley 26/2021 planteó un “vacío normativo” para la determinación de la base imponible del Impuesto durante un período de dos semanas, a saber, el que va desde la fecha en la que se dictó la Sentencia hasta la fecha de entrada en vigor del RD Ley. Esta circunstancia podría haberse evitado, lo que habría garantizado plenamente el mantenimiento de los recursos financieros de los Entes Locales, especialmente tratándose de aquellas operaciones en las que resultase palmaria la existencia de un incremento de valor<sup>4</sup>.

De cualquier manera al margen de lo anterior no estimamos admisible que, al amparo de la situación concreta planteada tras el pronunciamiento del TC de 26 de octubre de 2021, puedan invocarse ahora (después de más de cuatro años de inacción por parte del Ejecutivo) razones de naturaleza estructural tales como el incremento del nivel de déficit, el deterioro en la prestación de servicios o el surgimiento de distorsiones en el mercado inmobiliario, el cual ya está suficientemente distorsionado por otras razones de naturaleza más “sistémica” que la que aquí se enjuicia. El Ejecutivo no se preocupó por dichas motivaciones durante el verdadero “vacío normativo” de más de cuatro años que los contribuyentes del Impuesto han venido padeciendo. Y, en todo caso, no se ha tenido en cuenta el necesario respeto al principio de seguridad jurídica que opera, no solo en el ámbito de la Administración tributaria (en este caso de la Hacienda Local), sino también en el marco de los derechos y garantías del contribuyente.

Pero es que, además, a pesar de lo señalado en la Exposición de Motivos del RD Ley (de la que se desprende que la nueva regulación aprobada no altera de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes, no provocando un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema

<sup>4</sup> No estimamos defendible, dados los términos en los que la Sentencia de 26 de octubre de 2021 fue redactada, que la jurisprudencia anterior del TC permanezca vigente. No obstante si así fuese podrían continuar desarrollándose actuaciones de liquidación, comprobación y recaudación por parte de los Entes Locales durante el citado período transitorio, siempre y cuando existiese un verdadero incremento de valor.

tributario que afecte a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debido a que el IIVTNU no constituye uno de los pilares estructurales del sistema tributario español, al menos del estatal<sup>5</sup>), parece evidente que estamos en presencia de una regulación que se proyecta sobre el régimen general de un tributo (con un elevada presencia recaudatoria en las arcas de los Entes Locales) y, en particular, sobre un elemento esencial del mismo que incide, no ya solo en la determinación de la carga tributaria del Impuesto, sino también en la propia delimitación de su hecho imponible (se configura un nuevo supuesto de no sujeción), afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>6</sup>.

---

5 A este respecto resulta paradójico que en el Preámbulo del RD Ley se califique como “reforma parcial” aquella que introduce nada menos que un nuevo supuesto de no sujeción y que modifica el método de determinación de la base imponible del Impuesto.

6 Véase en este sentido GARCÍA MORENO, V. A., “La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Carta Tributaria Opinión*, núm. 80, 2021 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)), quien señala que “Los cambios introducidos por el RD-L 26/2021 tampoco afectan a elementos irrelevantes o no esenciales del impuesto en particular, pues, aunque se aluda a un supuesto de no sujeción, la actividad probatoria exigida al interesado para excluir la no sujeción y el resultado que de ello se deriva, influye, de rechazo, en la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, los cambios introducidos en relación con las plusvalías escasas o insuficientes también afectan a un elemento central del gravamen como es la base imponible. Por no aludir, expresamente, a los cambios que se producen en los coeficientes de cuantificación, que también han sido objeto de modificación en la norma”.

## TRIBUNAL SUPREMO.....17

Compraventa de un negocio. Sentencia de 20 de enero de 2022. ....17

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....21

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS .....21

- Exención en transmisión de valores. Fusión por absorción ..... 21
- Transmisión de participaciones en una sociedad civil ..... 21
- Cesión de nuda propiedad de inmuebles por particulares a cambio de la constitución de una renta vitalicia por una entidad mercantil en ejercicio de su actividad ..... 22
- Aportación por una sociedad de un hotel a otra sociedad de nueva constitución, que al estar gravado con hipotecas supone la asunción de deuda por esta última ..... 23
- Aportación de un bien a la sociedad de gananciales ..... 24
- Constitución de una Junta de Compensación..... 24
- Otorgamiento de una escritura pública con el fin de completar la descripción literaria de la finca ..... 25
- Extinción del condominio sobre bienes inmuebles adquiridos por herencia de ambos progenitores y a título oneroso ..... 25
- Extinción del condominio sobre una vivienda hipotecada que se adjudica a uno de los comuneros, con novación de la hipoteca que asume el comunero adjudicatario ..... 26
- Arrendamiento de vivienda con opción de compra ..... 26
- Adquisición en subasta de viviendas sin cédula de habitabilidad por cuanto no han finalizado las obras de urbanización de las parcelas en las que se asientan ..... 27
- Venta de viviendas y locales tras realizar obras para la segregación y reforma de las viviendas así como en los locales, pero sin que las mismas tengan la consideración de obras de rehabilitación ..... 28
- Disolución de varias comunidades de bienes ..... 28

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....29

- Transmisión "mortis causa" de las participaciones en la empresa familiar por parte de la madre a favor de una hija que va cambiar de residencia fiscal de España a Suiza siendo accionista de la empresa familiar con una participación superior al 5 por ciento a título individual y al resto de sus hermanos ..... 29
- Aportación, a una sociedad holding, de las participaciones en las empresas familiares de sus padres que reciban por adquisición "mortis causa" ..... 30
- Liquidación de herencia ..... 31
- Régimen aplicable a las cantidades percibidas por el beneficiario de un seguro que garantiza la supervivencia y el fallecimiento del asegurado siendo beneficiario el cónyuge supérstite ..... 31
- Entrega de dinero, a título lucrativo, procedente de beneficios obtenidos en apuestas deportivas a un amigo ..... 31
- Novación del préstamo consistente en la exclusión de una de las coprestatarias asumiendo la deuda sin contraprestación ..... 32
- Donación, a sus dos hijos, de parte de las participaciones en una sociedad dedicada a la compra y venta de maquinaria industrial pasando uno de los hijos a ejercer las funciones de administración no remuneradas ..... 33
- Renuncia, ante notario, del tomador del seguro de vida mixto "unit linked", a su condición de beneficiario para el caso de supervivencia, lo que supone la transmisión a los beneficiarios de la facultad de no seguir prorrogando el contrato y, por tanto, la facultad de decidir el momento del cobro de la prestación del seguro ..... 33
- Transmisión "inter vivos" de participaciones en la empresa familiar por parte de la madre a favor de la hija, que va cambiar de residencia fiscal de España a Suiza, siendo accionista de la empresa familiar con una participación superior al 5 por ciento a título individual, ostentando el resto de las participaciones sus hermanos y su madre ..... 34
- Donación de participaciones en una sociedad familiar cuyo activo está constituido, en más de un 50 por ciento, por inmuebles, localizados en distintas Comunidades Autónomas y destinados al arrendamiento, aunque la sociedad no dispone de ninguna persona contratada ..... 34

## TRIBUNAL SUPREMO

### Compraventa de un negocio. Sentencia de 20 de enero de 2022.

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa de negocio de supermercado, es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### PRIMERO.\_

Objeto del presente recurso de casación.

El recurso de casación preparado suscita una cuestión jurídica que guarda bastante parecido a la de otros recursos admitidos a trámite [vid., entre otros, los autos de 24 de enero de 2020 (RCA 6777/2019; ECLI:ES:TS:2020:486 A), 16 de enero de 2020 (RCA/3631/2019; ECLI:ES:TS:2020:272A) y 28 de noviembre de 2019 (RCA/3873/2019; ECLI:ES:TS:2019:12713A)]. Estos recursos, no obstante, se refieren a la transmisión de una oficina de farmacia mientras que el presente recurso de casación se refiere a la transmisión de un supermercado. Lo cierto es que la sentencia recurrida equipara totalmente este supuesto con la cesión de una oficina de farmacia. Resulta que, a estas alturas, el planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido en tres sentencias de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dos de ellas de 26 de noviembre de 2020 (RCA/3631/2019; ECLI:ES:TS:2020:3966 y RCA/3873/2019; ECLI:ES:TS:2020:3965) y, la otra 18 de febrero de 2021 (RCA/6777/2019; ECLI:ES:TS:2021:613). El problema que debemos resolver es si la doctrina que en ella se fija, insistimos, respecto a la transmisión de oficina de farmacia, puede trasladarse a la transmisión de un supermercado. La sentencia recurrida piensa que sí, si bien es cierto que llegó a la conclusión contraria a la que ha llegado el Tribunal Supremo en dichas sentencias.

##### SEGUNDO.-

Alegaciones de las partes.

La Comunidad de Madrid considera que la sentencia recurrida vulnera la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, expresada en sentencias como la de 13 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4600/2012) o la de 25 de abril de 2013 (recurso de casación 5699/2010).

El artículo 31.2 TRLITPAJD fue tomado en consideración por la Sala al resolver el recurso, haciéndose referencia expresa al mismo. Ese articulo dispone:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Por su parte, la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, señala:

"1. Se crea el Registro de Bienes Muebles, integrado por las siguientes secciones:

- 1.ª Sección de buques y aeronaves.
- 2.ª Sección de automóviles y otros vehículos de motor.
- 3.ª Sección de maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.
- 4.ª Sección de otras garantías reales.
- 5.ª Sección de otros bienes muebles registrables.
- 6.ª Sección del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

2. El Registro de Bienes Muebles es un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación. Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, o a la correspondiente a las condiciones generales de la contratación".

Señala la Comunidad de Madrid que el artículo 31.2 TRLITP y AJD exige, para la tributación del documento notarial otorgado por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD) del Impuesto: (i) que se trate de una primera copia de escritura o acta notarial, (ii) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, (iii) contenga actos o contratos inscribibles en los Registros que se determinan, entre ellos, el Registro de Bienes Muebles, (iv) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del Impuesto.

Discrepa de la sentencia recurrida por cuanto, a juicio de la recurrente, concurren los requisitos legalmente exigidos al efecto, siendo el documento susceptible de inscripción, con independencia de que la inscripción definitiva llegue o no a producirse o del carácter obligatorio o voluntario de la misma.

En efecto, concurren los requisitos del artículo 31.2 TRLITP y AJD: se trata de una primera copia de escritura, tiene por objeto cantidad o cosa valuable (el precio), contiene un acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, creado al amparo de la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, en cuyo apartado segundo se define como "un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación" y la operación no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias del IPT

y AJD.

En apoyo de su planeamiento, trae a colación nuestras sentencias de 13 de septiembre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 4600/2012), y de 25 de abril de 2013, rec. cas. 5699/2010, y también, aunque referidas a la transmisión de oficinas de farmacia, dos sentencias nuestras de 26 de noviembre de 2020, rec. cas. 3873/2019 y rec. cas. 3631/2019.

Por su parte, la Abogacía del Estado se opone al recurso de casación, remitiéndose en cuanto a su argumentación a las razones que figuran en la sentencia de instancia.

Finalmente, Supermercados Champion considera que, siendo pacífico que nos encontramos ante la transmisión de un establecimiento mercal, sin la paralela transmisión de la propiedad de la titularidad del bien inmueble - resulta de aplicación la Sección 3ª de la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En segundo lugar, señala que no existe normativa alguna que prevea la inscripción de la transmisión de establecimientos mercantiles.

Defiende que la sentencia recurrida no infringe los artículos 28 y 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITP y AJD), ni la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, puesto que el contrato de compraventa de establecimiento mercantil, objeto de la litis, no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, "AJD"), en la medida en que el mismo no resulta inscribible en el Registro de Bienes Muebles, pues en tal registro únicamente tienen cabida las hipotecas que sobre tales establecimientos se constituyan, pero no su mera titularidad o transmisión.

### **TERCERO.-**

El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

Antes que nada, debemos aclarar que nos vamos a remitir, parcialmente a nuestra jurisprudencia, particularmente, a dos sentencias de 26 de noviembre de 2020, rec. cas. 3631/2019 y rec. cas 3873/2019 y a otra de 18 de febrero de 2021, rec, cas, 6777/2019.

En ellas afirmamos que la Sala a quo considera "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, Reglamento

de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva".

También afirmamos "que no es objeto de controversia que para que la operación examinada en este proceso pueda ser gravada en AJD deben cumplirse los siguientes requisitos: (1º) que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales; (2º) que tengan por objeto cantidad o cosa valuable; (3º) que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; y (4º) que no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de la LITPAJD.

En dichas sentencias la discrepancia reside en que, mientras para la Comunidad de Madrid y el TEARM la oficina de farmacia se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles, la Sala de instancia y la parte recurrida sostienen lo contrario. En cambio, en el presente recuso a la discrepancia reside en si un supermercado se considera un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles. Aunque no es lo mismo, parte de sus argumentos resultan válidos, entre otras razones porque no son tan novedosos como pudiera parecer, en realidad se apoyan en nuestra jurisprudencia representada por las sentencias de 25 de abril de 2013 (rec. cas, 5699/2010) y de 13 de septiembre de 2013, rec. cas. 4600/2012".

Pues, en lo que ahora importa, interesa señalar "que no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

A la vista de ello, recobra su sentido la aplicación de la doctrina recogida en las dos últimas sentencias mencionadas

En la de 25 de abril de 2013 afirmamos que la "inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales"

Y en la de 13 de septiembre de 2013 dijimos que" a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos

Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico.

Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales"

Y la aplicación de la doctrina reproducida nos conduce a la fijación de la siguiente doctrina:

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa de negocio de supermercado, es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

#### **CUARTO.-**

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La Comunidad de Madrid solicita la anulación de la sentencia objeto de casación y que se fije como doctrina jurisprudencial que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta un contrato de compraventa de negocio de supermercado es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, no siendo necesario que el acto o negocio se inscriba en el Registro, bastando simplemente que sea inscribible.

Por todas las razones expuestas, declaramos haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia número 422, de 30 de junio de 2020, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el Procedimiento Ordinario 142/2019 por la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil SUPERMERCADOS CHAMPION SA contra la resolución del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Madrid de 16 de Noviembre de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº 28/00467/2017 contra el Acuerdo de liquidación en materia de ITPAJD, modalidad AJD, en relación con documentos notariales; Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil SUPERMERCADOS CHAMPION SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 16 de Noviembre de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº 28/00467/2017 contra el Acuerdo de liquidación en materia de ITPAJD, modalidad AJD, practicada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid en relación con documentos notariales, cuota proporcional, declarando las expresadas resoluciones ajustadas a Derecho.

## **QUINTO.-**

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y, en lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la letrada de la Comunidad de Madrid contra la sentencia núm. 422/2020, de 30 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada en el procedimiento ordinario núm. 142/2019, sobre liquidación provisional del Impuesto sobre el Actos Jurídicos Documentados, en relación con documentos notariales, cuota proporcional, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil SUPERMERCADOS CHAMPION SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 16 de Noviembre de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº 28/00467/2017 contra el Acuerdo de liquidación en materia de ITPAJD, modalidad AJD, practicada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid en relación con documentos notariales, cuota proporcional, declarando las expresadas resoluciones, ajustadas a Derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### EXENCIÓN EN TRANSMISIÓN DE VALORES. FUSIÓN POR ABSORCIÓN

(Consulta DGT V2765-21 de 11/11/2021)

En el supuesto planteado, en el que se pretende realizar una fusión en la que la sociedad A absorbería a la entidad B, en principio, no concurriría el primero de los requisitos anteriormente citados para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produciría una transmisión de valores, sino la transmisión del patrimonio de la sociedad que es absorbida a la sociedad absorbente; ahora bien, sí podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo del patrimonio de la sociedad absorbida se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes

#### TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD CIVIL

(Consulta DGT V2823-21 de 16/11/2021)

El artículo 7.1.A del TRLITPAJD declara sujetas a tributación las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos integrantes del patrimonio de personas físicas o jurídicas, de modo que la transmisión que un socio de una sociedad civil hace de su participación social dependerá de que este tenga o no la consideración de empresario o profesional o sujeto pasivo del IVA.

En el análisis que se expone a continuación se parte de su consideración como no empresarios o profesionales dado que en el escrito de consulta las cuestiones planteadas se circunscriben expresamente al tratamiento de la operación planeada en la esfera del ITPAJD. En tal caso la transmisión de un socio, no empresario o profesional, de su participación social estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Y si bien el artículo 45.I.B).9 de dicho texto legal declara exentas las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 314 del TRLMV, tal beneficio fiscal que afecta exclusivamente a la transmisión de valores, no resultando aplicable a la transmisión de participaciones en sociedades civiles o comunidades de bienes. En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en consultas de 27 de febrero y 14 de abril de 2001, cuyo contenido pasamos a resumir.

Lo primero a tener en cuenta es qué debe entenderse por valores, debiendo concluirse que tienen tal condición los títulos de participación social que atribuyen a su titular la condición de socio de sociedades mercantiles, tales como acciones de sociedades anónimas o participaciones en sociedades limitadas, así como otros títulos cuya consideración de valor ha sido expresamente señalada en la Ley, como es el caso de participaciones en Fondos de Inversión – artículo

20 de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva (actualmente derogada por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva). Ahora bien, no resultan equiparables las participaciones que los socios ostentan en una sociedad civil, regulada en los artículos 1.665 y siguientes del Código civil, con los valores, negociables o no, que otorgan a su titular la condición de socio o partícipe de sociedades mercantiles, a causa de la diferente naturaleza jurídica de la participación en una sociedad civil y del valor participativo mercantil a que se refiere el TRLMV, así como de la prohibición contenida en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, que descarta la aplicación de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones.

Tal argumentación descansa en la naturaleza jurídica del negocio subyacente. En las sociedades civiles, comunidades de bienes o herencias yacentes no puede decirse estrictamente que el socio, heredero, comunero o partícipe ostente una participación social, sino una cuota abstracta e ideal en un proindiviso de bienes cuya naturaleza es de muebles e inmuebles, según los casos. Por ello, cuando un partícipe de cualquiera de estas entidades manifiesta que transmite su participación, en realidad no efectúa tal negocio jurídico, sino que está procediendo a transmitir su cuota abstracta en los bienes concretos que integran la comunidad de bienes, sociedad civil, o herencia yacente.

Lo expuesto incide, además, en el tipo impositivo aplicable, que será el que corresponda a cada uno de los bienes concretos incluidos en dicho ente jurídico, por lo que el obligado tributario deberá especificar en su declaración el valor de los bienes comprendidos en la entidad de que se trate, distinguiendo entre bienes muebles e inmuebles, en los términos que resultan de lo dispuesto en el artículo 11 del TRLITPAJD.

(...)

Por último, cabe recordar que, en caso de que los socios tuvieran la consideración de empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, se originaría el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7-5 del Texto Refundido anteriormente expuesto y el artículo 4. Cuatro de la Ley 37/1992, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando la operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, lo que, en su caso, podría determinar, en función de la naturaleza de los bienes, la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, si concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

Tratarse de una primera copia de una escritura o de un acta notarial;

Tener contenido económico;

Ser inscribible en algunos de los registros a que se refiere el citado artículo; y

No estar sujeto a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD, mi al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

.....  
**CESIÓN DE NUDA PROPIEDAD DE INMUEBLES POR PARTICULARES A CAMBIO DE LA CONSTITUCIÓN DE UNA RENTA VITALICIA POR UNA ENTIDAD MERCANTIL EN EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD**  
 .....

(Consulta DGT V2871-21 de 17/11/2021)

Primero: Transmisión de la nuda propiedad de la vivienda a la entidad consultante.

La transmisión de la nuda propiedad de la vivienda constituye una operación sujeta a al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa de un bien por personas físicas (artículo 7.1.A), TRLITPAJD). No resultará aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el apartado 5 del citado artículo 7 del TRLITPAJD porque los transmitentes no tienen la consideración de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La base imponible se calculará conforme a las reglas del artículo 10. 5 f). Será sujeto pasivo el adquirente de la vivienda, es decir la entidad consultante.

Segundo: Constitución de la renta vitalicia (pensión) por la entidad consultante a favor de las personas físicas.

La constitución de la renta vitalicia también constituye un hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por el concepto de constitución de pensión. Sin embargo, en este caso sí puede resultar de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.5 del TRLITPAJD si se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o, en cualquier caso, si constituye entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA, como parece suceder en el caso expuesto en la consulta. Por ello, es preciso analizar en primer lugar el tratamiento de esta operación en el IVA.

A este respecto, el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de

diciembre de 1992) –LIVA– define las prestaciones de servicios como toda operación sujeta al citado tributo que no tenga la consideración de entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes y, a título particular, el apartado Dos de este último precepto, señala en su número 10º que tienen esta consideración las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

El contrato vitalicio aparece regulado en los artículos 1802 a 1808 del Código Civil y es definido como:

“El contrato aleatorio de renta vitalicia obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante la vida de una o más personas determinadas por un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere desde luego con la carga de la pensión.”

La operación objeto de consulta se ajusta claramente a este concepto ya que la entidad aseguradora se compromete al pago de una renta vitalicia a cambio de la nuda propiedad recibida.

Está claro, por tanto, que el referido compromiso constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, este servicio de capitalización está exento de este impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16º de la LIVA, según el cual están exentas las operaciones siguientes:

“16º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguros se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.”

Evidentemente, la sujeción de la constitución de la renta vitalicia al IVA, aun quedando exenta, impide su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 7.5, TRLITPAJD), y tampoco resulta de aplicación la cuota variable del documento notarial regulado en el artículo 31.2, al faltar uno de los requisitos establecidos en dicho precepto, dado que la constitución de la renta vitalicia no tiene la condición de inscribible en ninguno de los registros públicos a que se refiere dicho precepto.

#### Tercero: Falta de equivalencia entre las prestaciones.

Debe tenerse en cuenta que si en la cesión de la nuda propiedad de la vivienda a cambio de la renta vitalicia la base imponible a efectos de la cesión es superior en más del 20 por 100 y en 12.020,24 euros (2.000.000 de pesetas) a la de la pensión, como indica el artículo 14.6 del TRLITPAJD, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes –la compañía de seguros– se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicaría otra por el concepto de donación. Sin embargo, en este caso, al ser el cesionario una persona jurídica, no existe sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre de 1987), con independencia de que dicho incremento de patrimonio pueda quedar sujeto al Impuesto sobre Sociedades, ya que dicho artículo establece que:

“2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.”

### APORTACIÓN POR UNA SOCIEDAD DE UN HOTEL A OTRA SOCIEDAD DE NUEVA CONSTITUCIÓN, QUE AL ESTAR GRAVADO CON HIPOTECAS SUPONE LA ASUNCIÓN DE DEUDA POR ESTA ÚLTIMA

(Consulta DGT V2875-21 de 17/11/2021)

Partiendo de la consideración de que los distintos elementos aportados no constituyen una rama de actividad, debe concluirse que se trata de una adjudicación expresa de bienes en pago de asunción de deudas, que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de conformidad con el artículo 7.2.B) del texto Refundido del ITP y AJD. Y ello con independencia de que la asunción de deudas se refiera a deudas contraídas para financiar la compra de los activos aportados o a deudas no relacionadas con la compra de dichos activos; en cualquier caso, la parte del valor del hotel cuya contraprestación estuviera constituida por la asunción de las referidas deudas estaría sujeta y no exenta del citado impuesto.

**APORTACIÓN DE UN BIEN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**

(Consulta DGT V2921-21 de 19/11/2021)

El tratamiento tributario de las referidas aportaciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa.

1. Transmisión onerosa.

El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –TRLITPAJD– dispone lo siguiente en su apartado 1:

«Artículo 7.º

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

[...].».

Por otra parte, el número 3 del artículo 45.I.B) del referido TRLITPAJD, que regula las exenciones del impuesto, determina lo siguiente:

«Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I.[...]

B) Estarán exentas:

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

[...].».

Conforme a los textos transcritos, si la transmisión de bienes a la sociedad de gananciales tiene carácter oneroso estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, según establece el artículo 7.1 del TRLITPAJD, pero exenta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 3 del mismo texto legal.

2. Transmisión lucrativa.

Conforme a la jurisprudencia puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en su sentencia 295/2021, de 3 de marzo de 2021 (ROJ: STS 1016/2021), la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al ITPAJD, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que solo pueden serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de la sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir dicha operación, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge.

**CONSTITUCIÓN DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN**

(Consulta DGT V2659-21 de 04/11/2021)

Luego, la duda se deriva de la consideración, valuable o no, del contenido de la escritura y de su acceso a alguno de los registros a que se refiere el artículo 31.2 del Texto refundido, en concreto al Registro de la Propiedad.

Pues bien, en principio la mera constitución de la Junta de Compensación no reúne ninguno de los citados requisitos, pues ni tiene por sí misma contenido económico ni tiene acceso al Registro de la Propiedad. Sin embargo, la no sujeción a la cuota variable del documento notarial no puede predicarse con carácter general, sino que dependerá de las circunstancias concretas que concurran en cada caso y que pudieran modificar la naturaleza no valuable y no inscribible de la escritura en cuestión.

En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en la resolución V3456-20, de 30 de noviembre de 2020, en contestación a consulta vinculante, en la que se hacía referencia a una escritura de constitución de una Junta de Compensación en la que se determinaba el valor de las fincas incluidas en el ámbito de actuación de la Junta y se señalaba que dicha escritura debía presentarse al Registro de la Propiedad para tomar razón de la afección total de las fincas a la

Junta de Compensación. En tal supuesto se entendía que el contenido de la escritura tenía por objeto cantidad o cosa valuable, constituido por el valor de las referidas fincas, y que se trataba de un acto inscribible, todo lo cual determinaba la sujeción a la cuota variable sobre una base imponible coincidente con el valor de las fincas incluidas en el ámbito de la Unidad de Actuación objeto de la Junta de Compensación.

OTORGAMIENTO DE UNA ESCRITURA PÚBLICA CON EL FIN DE COMPLETAR LA DESCRIPCIÓN LITERARIA DE LA FINCA

(Consulta DGT V2738-21 de 10/11/2021)

Se otorga una escritura pública con el fin de completar la descripción literaria de la finca con una representación gráfica georreferenciada alternativa que acredite su ubicación y delimitación gráfica y, a través del mismo, sus linderos y superficie, conforme al artículo 199.2 de la Ley Hipotecaria.

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar el requisito de que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

Ahora bien, en primer lugar, cabe indicar que no es obligatoria la escritura pública para la inscripción de la representación gráfica georreferenciada de la finca y su coordinación con el Catastro. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley Hipotecaria, cuyo apartado 1 dispone, en su primer párrafo, que «El titular registral del dominio o de cualquier derecho real sobre finca inscrita podrá completar la descripción literaria de la misma acreditando su ubicación y delimitación gráfica y, a través de ello, sus linderos y superficie, mediante la aportación de la correspondiente certificación catastral descriptiva y gráfica». No obstante, la consultante manifiesta su intención de otorgar escritura pública, por lo que se hace necesario examinar si se cumplen los demás requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

A este respecto, cabe señalar que la inscripción de la representación gráfica georreferenciada de la finca y su coordinación con el Catastro no tiene carácter valuable, pues no modifica el derecho del titular sino tan solo la descripción física del bien conforme a los medios técnicos actuales. En este sentido, el artículo 199 de la Ley Hipotecaria se refiere expresamente en el quinto párrafo de su apartado 1, a efectos de evitarlas, a las posibles situaciones en que el procedimiento pudiera implicar una extensión del derecho, manifestando que «Si la incorporación de la certificación catastral descriptiva y gráfica fuera denegada por la posible invasión de fincas colindantes inmatriculadas, el promotor podrá instar el deslinde conforme al artículo siguiente, salvo que los colindantes registrales afectados hayan prestado su consentimiento a la rectificación solicitada, bien en documento público, bien por comparecencia en el propio expediente y ratificación ante el Registrador, que dejará constancia documental de tal circunstancia, siempre que con ello no se encubran actos o negocios jurídicos no formalizados e inscritos debidamente».

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE BIENES INMUEBLES ADQUIRIDOS POR HERENCIA DE AMBOS PROGENITORES Y A TÍTULO ONEROSO

(Consulta DGT V2739-21 de 10/11/2021)

En caso de disolución simultánea de varias comunidades el Tribunal Supremo en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, ha manifestado expresamente que «lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación de nuestra jurisprudencia descrita en fundamento de derecho anterior y entender que resultaba procedente tributar por AJD».

En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la

formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación, en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

En el supuesto planteado se aprecia la existencia de diversas comunidades de bienes, dos de origen hereditario que incluyen cada una varios inmuebles, y una tercera constituida que incluye un único inmueble adquirido por compraventa. En dichas comunidades participan exclusivamente dos comuneras y para su disolución se formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico, por lo que parece que se cumplen los requisitos anteriormente expuestos para su tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

.....  
**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA HIPOTECADA QUE SE ADJUDICA A UNO DE LOS COMUNEROS,  
 CON NOVACIÓN DE LA HIPOTECA QUE ASUME EL COMUNERO ADJUDICATARIO**

(Consulta DGT V2822-21 de 16/11/2021)

.....

Primera: Conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2020, la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado. La condición de sujeto pasivo recaerá sobre la persona que inste o solicite el otorgamiento del documento notarial, en este caso, la esposa titular del bien que consiente en la liberación de su ex marido de la responsabilidad del préstamo en el que ambos eran cotitulares. La base imponible estará constituida por la total responsabilidad hipotecaria de que el codeudor queda liberado, es decir, la parte que le correspondía del capital pendiente más los intereses y cualesquiera otros conceptos incluidos en la hipoteca.

Segunda: En cuanto a la extinción de condominio que se pretende deberá tributar por la cuota variable del documento notarial, al cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD para entender excluida la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosa del exceso originado por la adjudicación exclusiva a un comunero de la totalidad de un bien en principio indivisible, compensando el adjudicatario al otro comunero mediante la asunción de la totalidad de la deuda pendiente. Será sujeto pasivo el comunero adjudicatario del bien y la base la parte en el valor del inmueble correspondiente al comunero cuya participación desaparece en virtud de la extinción del condominio.

.....  
**ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA CON OPCIÓN DE COMPRA**

(Consulta DGT V2821-21 de 16/11/2021)

.....

(...) en el contrato de arrendamiento con opción de compra concurren tres convenciones independientes: constitución del arrendamiento, constitución del derecho de opción de compra y ejercicio de la opción de compra.

Dichas convenciones son independientes en cuanto a su tributación, de tal forma que, constituido el derecho de opción, se devengará el impuesto por tal concepto, con independencia de que posteriormente se ejercite o no. Si no se llega a ejercitar la opción en el plazo de los cinco años que han establecido, no se producirá el último de los negocios jurídicos planteados, ni el consiguiente devengo del impuesto por este concepto, por lo que solo tributarán las otras dos convenciones, arrendamiento y constitución de la opción. Por tanto, el devengo del impuesto se produce en el momento

de su constitución y no en el del posterior ejercicio del derecho. De igual forma, la falta del ejercicio posterior de la opción no implicará en modo alguno la devolución del impuesto satisfecho en su constitución.

Como ya se ha dicho, la tributación de los anteriores negocios jurídicos en el ámbito del ITPAJD dependerá de que los mismos estén sujetos al IVA, o bien sujetos pero exentos del mismo. Por la documentación aportada, todas las operaciones quedarán sujetas al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, de la siguiente manera:

- Arrendamiento de vivienda: Quedará sujeto y exento en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 26.
- Constitución del derecho de opción de compra. Quedará sujeto y la base imponible será la cantidad mayor entre la que resulte de aplicar el 5 por 100 a la cantidad total de compra o la cantidad efectivamente pagada.
- Ejercicio de opción de compra. Si se ejercitara dicha opción en nada afectaría que se hubiera pactado que parte de lo abonado en concepto de alquiler se descuenta del precio de compra, pues dicho pacto no altera ni el valor declarado ni la base imponible, que será la establecida en el artículo 10.2 del TRLITPAJD.

**ADQUISICIÓN EN SUBASTA DE VIVIENDAS SIN CÉDULA DE HABITABILIDAD POR CUANTO NO HAN FINALIZADO LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN DE LAS PARCELAS EN LAS QUE SE ASIENTAN**

(Consulta DGT V2653-21 de 03/11/2021)

La consultante es una entidad mercantil que está adquiriendo diversas viviendas mediante procedimientos de ejecución hipotecaria. Las viviendas tienen otorgado el certificado final de obra, pero no cuentan con licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad ya que no han finalizado las obras de urbanización de las parcelas en las que se asientan.

Cuestión planteada

Si dichas entregas de viviendas tienen la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 o, por el contrario, se trataría de entregas de obras en construcción.

Este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 3 de octubre de 2016, número V4208-16, que a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por el contrario, si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Con carácter general, el certificado final de obra tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, preveía la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto. En estas condiciones, constituye reiterada doctrina de este Centro directivo considerar que, otorgada la certificación final de obra, la entrega de la correspondiente edificación tiene la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto.

No obstante lo anterior, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, a pesar de que las viviendas objeto de consulta cuentan con el certificado final de obra, las obras de urbanización de los terrenos en los que se encuentran las mismas no se encuentran finalizadas ni recepcionadas completamente al tiempo de su transmisión, no habiéndose ejecutado, entre otras, las obras de electrificación y alumbrado público, redes de abastecimiento, saneamiento o riego.

En estas circunstancias, debe señalarse que este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2013, número V1993-13, que "la falta de implantación de servicios urbanísticos esenciales, como es el suministro de agua potable, debe llevar a calificar la edificación como no terminada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992, aun cuando se haya emitido la certificación de final de obra."

Por consiguiente, la adquisición por la consultante de dichas edificaciones no tiene la consideración de primera entrega de edificaciones a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 ni su transmisión tendrá, en consecuencia, la consideración de segunda entrega de edificaciones exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## VENTA DE VIVIENDAS Y LOCALES TRAS REALIZAR OBRAS PARA LA SEGREGACIÓN Y REFORMA DE LAS VIVIENDAS ASÍ COMO EN LOS LOCALES, PERO SIN QUE LAS MISMAS TENGAN LA CONSIDERACIÓN DE OBRAS DE REHABILITACIÓN

(Consulta DGT V2783-21 de 11/11/2021)

En estas circunstancias, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación de 25 de octubre de 2017, número 0042-17, para un supuesto análogo de segregación de una vivienda y posterior transmisión de las resultantes, "si la obra realizada no cumple los requisitos recogidos en el artículo 20, apartado Uno, número 22º letra B) de la Ley 37/1992, para ser considerada como rehabilitación, la entrega del inmueble resultante de la citada obra se considerará segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En el mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo respecto a un supuesto de modificación de uso de un local comercial y su transformación en viviendas en la contestación vinculante de 27 de febrero de 2018, número V0559-18, señalando que: "En otro caso, si las obras a realizar en el local comercial no se califican como de rehabilitación en los términos señalados anteriormente, la entrega del local tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, A) de la Ley 37/1992 y la misma quedará sujeta al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido".

## DISOLUCIÓN DE VARIAS COMUNIDADES DE BIENES

(CONSULTA DGT V2889-21 de 17/11/2021)

El consultante y sus dos hermanos han adquirido un inmueble al 33 por 100 mediante aceptación y adjudicación de herencia y mediante adquisición del usufructo a la madre y otros cinco inmuebles adquiridos por la aceptación y adjudicación de las herencias de los padres con porcentajes distintos. Desean asignar propiedades a cada uno de ellos al 100 por 100, de manera que van a realizar tres lotes equivalentes teniendo en cuenta sus tantos por ciento de propiedades y el valor de las mismas.

Debe tenerse en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en su sentencia 1502/2019, de 30 de octubre de 2019, en cuyo fundamento de derecho tercero,

- La compensación en metálico a la que se refiere el artículo 1.062 del Código Civil, puede realizarse no solo en metálico, sino también mediante la asunción de la deuda de un préstamo hipotecario o la dación en pago de un bien propiedad del condómينو.

- Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios no debe ser obstáculo para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Lo que resulta trascendente es que los bienes inmuebles resulten indivisibles y no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios distinto al de adjudicación a uno solo de los condómínos. Es decir, que resulte inevitable la adjudicación a uno solo de los condómínos con exceso de adjudicación a compensar.

- La indivisibilidad de cada bien individualmente considerado permite que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros se pueda hacer también mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles.

- La tributación de la disolución de comunidades de bienes por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico persiga con claridad el ejercicio de la facultad de división de la cosa común, que el comunero que transmite sus participaciones reciba del otro comunero una parte equivalente sustitutiva de sus cuotas ideales en los condominios y que los condómínos no hayan obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, es decir, que las recíprocas prestaciones sean equivalentes.

En síntesis, lo que el Tribunal Supremo determina en esta sentencia es que, en la disolución de comunidades de bienes sobre bienes indivisibles, si las prestaciones de todos los comuneros son equivalentes y proporcionales a las respectivas cuotas de participación, resultará aplicable el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y, consecuentemente, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A este respecto, también cabe la formación de lotes equivalentes y proporcionales a adjudicar a cada comunero en proporción a sus cuotas de participación,

en cuyo caso es indiferente que los bienes sean o no indivisibles, pues lo principal es que los lotes sean equivalentes y proporcionales a las cuotas de participación de los comuneros.

En definitiva, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes. En este último caso, en opinión del Tribunal Supremo, solo tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de bienes privativos de un comunero al otro, pero no la de bienes que ya estaban en condominio, pues en tal caso no se produce transmisión alguna, sino disolución de una comunidad de bienes con especificación de un derecho que ya tenía el condómino que se queda con el bien.

Por último, cabe advertir que, en principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

En el caso planteado, existirán tantas comunidades de bienes como inmuebles haya en común, ya que no se trata de ninguna comunidad hereditaria (las herencias no están yacentes, sino adjudicadas) en la que, para poder disolver cada comunidad se van a formar lotes equivalentes al tanto por ciento que posee cada comunero, lotes que les serán adjudicados a cada uno de ellos, por lo que los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, la disolución de cada comunidad tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

**TRANSMISIÓN "MORTIS CAUSA" DE LAS PARTICIPACIONES EN LA EMPRESA FAMILIAR POR PARTE DE LA MADRE A FAVOR DE UNA HIJA QUE VA CAMBIAR DE RESIDENCIA FISCAL DE ESPAÑA A SUIZA SIENDO ACCIONISTA DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA PARTICIPACIÓN SUPERIOR AL 5 POR CIENTO A TÍTULO INDIVIDUAL Y AL RESTO DE SUS HERMANOS**

(Consulta DGT V2833-21 de 16/11/2021)

La consultante es residente fiscal en España y pretende trasladar su residencia fiscal a Suiza. La consultante es accionista de la sociedad C (empresa familiar) cuya participación es superior al 5 por ciento a título individual, ostentando el resto de las participaciones de C (hasta el 100 por 100 del capital social) sus hermanos y su madre.

Se consultan las Implicaciones fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, derivadas del cambio de residencia fiscal a Suiza:

Primera. La tributación según Convenio para evitar la doble imposición.

Segunda. Localización fiscal de la sociedad C a efectos de la aplicación de la disposición adicional cuarta de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Tercera. Transmisión "inter vivos" de participaciones en la empresa familiar por parte de la madre de la consultante en favor de la consultante.

Cuarta. Transmisión "mortis causa" de participaciones en la empresa familiar por parte de la madre de la consultante en favor de la consultante.

Primera. La consultante no estará sometida a imposición en España por el Impuesto sobre el Patrimonio si adquiere su residencia fiscal en Suiza. Como consecuencia de ello, si las participaciones del no residente están sujetas exclusivamente a tributación en el país de residencia, es evidente que no puede recaer sobre ellas gravamen real por el impuesto patrimonial español.

Segunda. La mayor parte del activo de la sociedad C (la participación superior al 5 por ciento en una sociedad matriz de un grupo empresarial) está constituida por activos que se entienden situados en la Comunidad de Madrid. También se ubican en Madrid su domicilio social, domicilio fiscal, sede de dirección efectiva y numerosos medios materiales y personales. Por tanto, se puede entender que es en esta ciudad donde radica el mayor valor de los bienes y derechos de que es titular el contribuyente. Por tanto, a la sociedad C le resultará de aplicación la normativa propia de la Comunidad Autónoma de Madrid, en materia de impuestos cedidos.

Tercera. En relación con la transmisión "inter vivos" de participaciones en la empresa familiar por parte de la madre de la consultante en favor de la consultante, la donante (madre de la consultante) cumple todos los requisitos previstos en la LIP y en la LISD para beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD, independientemente de que resida en Suiza.

Cuarta. En relación con la transmisión "mortis causa" de participaciones en la empresa familiar por parte de la madre de la consultante en favor de la consultante y el resto de sus hermanos, en principio, se cumplirían los requisitos previstos en la LIP y en la LISD para beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 20.2 de la LISD, independientemente de que resida en Suiza.

.....

**APORTACIÓN, A UNA SOCIEDAD HOLDING, DE LAS PARTICIPACIONES EN LAS EMPRESAS FAMILIARES DE SUS PADRES QUE RECIBAN POR ADQUISICIÓN "MORTIS CAUSA"**

(Consulta DGT V2872-21 de 17/11/2021).

.....

De acuerdo con lo establecido en los epígrafes 1.3.e) y 1.3.f) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE de 10 de abril de 1999), la referencia legal al mantenimiento de lo adquirido debe entenderse hecha al valor de lo adquirido.

En concreto, los referidos epígrafes de la resolución 2/1999 determinan lo siguiente:

«e) Mantenimiento de la adquisición.

*Quando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición por otro lado ligada a una reducción del 95 por 100 del valor de la misma, no se está refiriendo simplemente al mantenimiento de la participación en porcentaje suficiente para poder gozar de la exención en Patrimonio (para lo cual hubiese sido suficiente con decir «siempre que el adquirente mantenga su porcentaje de participación» o simplemente «siempre que el adquirente mantenga su participación»), sino que el mantenimiento de su adquisición está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma, de tal forma que se prohíbe realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Sin embargo, no se exige que los causahabientes gocen con posterioridad a la adquisición de la exención en su correspondiente Impuesto sobre el Patrimonio, requisito que sí se exige, por el contrario, en el supuesto de adquisición «ínter vivos».*

f) Prohibición de determinados actos de disposición y operaciones societarias.

*No puede atenderse a alguna petición recibida, en el sentido de elaborar una lista de las actuaciones prohibidas por la Ley, sino que deberá analizarse cada supuesto que se plantee.*

*Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.».*

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que esta contestación se refiere única y exclusivamente a la aplicación de lo dispuesto en la normativa estatal, artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

**LIQUIDACIÓN DE HERENCIA**

(Consulta DGT V2874-21 de 17/11/2021).

Al fallecimiento de la madre, que poseía tres bienes inmuebles, un dinero en una cuenta y unas rentas aseguradas vitalicias, uno de los herederos se va a adjudicar dos inmuebles y otro un inmueble y el dinero de la cuenta. El hijo que recibe los dos inmuebles compensará al otro con dinero. El dinero del producto vitalicio se lo repartirán por mitades.

En primer lugar, la renta asegurada vitalicia no tributa por la letra a) del artículo 3, sino por la letra c) y no forma parte del haber hereditario, por lo que no podrá entrar a formar parte en el reparto del mismo.

Asimismo, cabe indicar que la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada una de los herederos según las reglas de la herencia y, en concreto, de acuerdo con el testamento. Y ello, con independencia de las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, las cuales son ajenas a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo que los bienes fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada –lo que no parece que sucede en el supuesto consultado– y excepto lo relativo a los excesos de adjudicación que se puedan producir. Si en la adjudicación de la herencia se producen excesos de adjudicación no inevitables, además de la tributación que les corresponda por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tales excesos de adjudicación estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes, o al menos dos lotes que produzcan el menor exceso posible.

En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Por otra parte, si se producen excesos en la adjudicación del haber hereditario –evitables o inevitables– y no se compensan, lo que se producirá es una donación hacia el heredero que lo obtenga, tal y como establece el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre).

En el caso planteado el heredero que va a recibir el exceso de adjudicación va a compensar al otro con dinero, por lo que dicho exceso no tributará por el ITPAJD salvo que sea posible hacer otro reparto en el que el exceso de adjudicación sea menor.

**RÉGIMEN APLICABLE A LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR EL BENEFICIARIO DE UN SEGURO QUE GARANTIZA LA SUPERVIVENCIA Y EL FALLECIMIENTO DEL ASEGURADO SIENDO BENEFICIARIO EL CÓNYUGE SUPÉRSTITE**

(Consulta DGT V2891-21; 17/11/2021).

En el presente supuesto en que el beneficiario es el cónyuge supérstite deberá tributar el cónyuge en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al ser la beneficiaria de las prestaciones derivadas del contrato de seguro persona distinta del tomador y asegurado.

No obstante, en el caso de que las primas del seguro se hubiesen satisfecho con cargo a la sociedad de gananciales, se tributará parcialmente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este caso, la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estará constituida por la mitad de la cantidad percibida. La otra mitad tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del capital mobiliario.

**ENTREGA DE DINERO, A TÍTULO LUCRATIVO, PROCEDENTE DE BENEFICIOS OBTENIDOS EN APUESTAS DEPORTIVAS A UN AMIGO**

(Consulta DGT V2696-21 de 08/11/2021).

El artículo 3 de la Ley 29/1983, del ISD, delimita su hecho imponible en los siguientes términos:

*“Artículo 3. Hecho imponible.*

*1. Constituye el hecho imponible:*

*b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”.*

De acuerdo con el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio: “No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Por tanto, la donación percibida por el consultante (donatario) no está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según lo previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD.

En cuanto a su consulta sobre la posible consideración de la donación de su amigo como rendimiento del trabajo, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 17 de la litada Ley 35/2006 en su apartado 1, que dispone lo siguiente:

*“Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.*

*1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (...).”*

Conforme al precepto transcrito, de ninguna manera puede calificarse la donación de los beneficios obtenidos por su amigo en las apuestas deportivas como rendimientos del trabajo, ya que no constituyen contraprestación de trabajo alguno, sino que tienen su origen en la liberalidad del amigo del consultante, lo cual se ajusta perfectamente al concepto de donación contenido en el artículo 618 del Código Civil, que dispone lo siguiente:

*“Artículo 618.*

*La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”.*

.....  
**NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO CONSISTENTE EN LA EXCLUSIÓN DE UNA DE LAS COPRESTATARIAS ASUMIENDO LA DEUDA SIN CONTRAPRESTACIÓN**  
 .....

(Consulta DGT V2740-21 de 10/11/2021).

La consultante manifiesta que la justificación para ser coprestataria está en que ella estaba a efectos de completar la solvencia de la parte compradora, pero eso no es razón suficiente, pues, en principio, podría haber sido avalista, sin necesidad de figurar como prestataria.

Por lo tanto, parece razonable considerar que la hermana de la consultante, que figura como prestataria en la escritura pública, ha sido efectivamente destinataria de un tercio del préstamo. En cualquier caso, de lo que no cabe duda, es que ella ha asumido, junto con los dueños del piso, la obligación de devolver el dinero prestado.

En estas circunstancias, si se efectúa una novación del préstamo consistente en sustituir a la hermana de consultante como codeudora, asumiendo la consultante y su pareja su deuda, y, además, esta liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos” (artículo 3.1.b) de la LISD), tal como preceptúa el artículo 12 del RISD, en su letra c), que dice que: *“Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes: ... c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento.”*

Ahora bien, parece que, si bien la hermana de la consultante fue destinataria de un tercio del préstamo, todo el importe obtenido se destinó al pago del piso en cuestión, en cuyo caso, podría entenderse que, en el fondo, la hermana les prestaba su tercio del préstamo para pagar el piso (segundo préstamo, distinto del préstamo bancario).

Si esto es así, en la novación del préstamo consistente en sustituir a la hermana de la consultante como codeudora, asumiendo la consultante y su pareja su deuda, no cabría entender que esta liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, pues constituiría la contraprestación del préstamo que ella les hizo; es decir, la liberación de la deuda sería la forma en que la consultante y su pareja le devuelven a la hermana el dinero prestado (un tercio del importe del préstamo bancario pendiente de devolución).

En tal caso, la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo anterior, ya que faltaría el “animus donandi” –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios

lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, sino la devolución del préstamo efectuado por la hermana de la consultante a su hermana y su pareja, cuya extinción no es hecho imponible ni de este impuesto ni del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, todas estas circunstancias deben ser probadas por la consultante suficientemente, pues la presunción que se deriva de la escritura pública no es la expuesta en el párrafo anterior, sino la descrita en los dos primeros párrafos de este epígrafe, con el consiguiente devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si se realiza la novación pretendida.

**DONACIÓN, A SUS DOS HIJOS, DE PARTE DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD DEDICADA A LA COMPRA Y VENTA DE MAQUINARIA INDUSTRIAL PASANDO UNO DE LOS HIJOS A EJERCER LAS FUNCIONES DE ADMINISTRACIÓN NO REMUNERADAS**

(Consulta DGT V2776-21 de 11/11/2021).

Para que los donatarios tengan derecho a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el donante debe tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre dichas participaciones; para que esto ocurra se deben cumplir las condiciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

Sin entrar a valorar el resto de las condiciones exigidas, únicamente se procede a analizar el cumplimiento de la letra c).

Para el acceso a la exención del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, referente a las funciones de dirección en la entidad, el donante debe percibir una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal y cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas del grupo de parentesco, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, el consultante donante ejerce el cargo de administrador en la entidad, pero no percibe una remuneración por el ejercicio de este cargo y, por lo tanto, las participaciones que se pretenden donar no gozarían de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Al no gozar el donante de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre dichas participaciones, los donatarios no podrán aplicarse la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ello implicaría, por tanto, la inaplicación de la exención prevista en el artículo 33.3.c) de la LIRPF.

**RENUNCIA, ANTE NOTARIO, DEL TOMADOR DEL SEGURO DE VIDA MIXTO "UNIT LINKED", A SU CONDICIÓN DE BENEFICIARIO PARA EL CASO DE SUPERVIVENCIA, LO QUE SUPONE LA TRANSMISIÓN A LOS BENEFICIARIOS DE LA FACULTAD DE NO SEGUIR PRORROGANDO EL CONTRATO Y, POR TANTO, LA FACULTAD DE DECIDIR EL MOMENTO DEL COBRO DE LA PRESTACIÓN DEL SEGURO**

(Consulta DGT V2790-21 de 15/11/2021).

Vamos a partir de la hipótesis de que efectivamente la renuncia del tomador suponía la pérdida de la facultad de no prorrogar el contrato y, por tanto, de la facultad para decidir el cobro de la prestación, sin perjuicio de que los consultantes deban, en su caso, acreditar este hecho ante los órganos competentes de la Administración tributaria.

Bajo la citada hipótesis, debe entenderse que, a efectos fiscales, en ese momento los consultantes y beneficiarios del seguro adquirieron las facultades que hasta entonces correspondían al tomador, produciéndose una suerte de subrogación en su posición derivada de una cesión gratuita del contrato, razón por la cual los consultantes entendieron que debían autoliquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el hecho imponible "transmisión lucrativa "inter vivos" equiparable".

Sentado lo anterior, y siempre que del contrato de seguro se derive efectivamente esa transmisión de la posición jurídica del tomador en favor de los beneficiarios como consecuencia de su renuncia a la condición de beneficiario, cabe concluir que, a efectos fiscales, no se daría en el presente caso el supuesto previsto en el artículo 3.1.c) de la LISD y que, por tanto,

las prestaciones que perciban los consultantes derivadas del vencimiento de la prórroga del contrato de seguro deberán tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los perceptores, de conformidad con el artículo 25.3 de la LIRPF. Suponiendo que los consultantes perciban la prestación en forma de capital, la cantidad por la que deberían tributar como rendimiento del capital mobiliario sería la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas, en la parte que corresponda a cada beneficiario.

No obstante, dado que en este caso los consultantes no satisficieron prima alguna, sino que los derechos económicos sobre el contrato de seguro provienen de la cesión gratuita efectuada por el tomador, habiendo tributado dicha cesión por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a estos efectos tendrá la consideración de prima satisfecha el valor determinado conforme al artículo 9 de la LISD.

**TRANSMISIÓN “INTER VIVOS” DE PARTICIPACIONES EN LA EMPRESA FAMILIAR POR PARTE DE LA MADRE A FAVOR DE LA HIJA, QUE VA CAMBIAR DE RESIDENCIA FISCAL DE ESPAÑA A SUIZA, SIENDO ACCIONISTA DE LA EMPRESA FAMILIAR CON UNA PARTICIPACIÓN SUPERIOR AL 5 POR CIENTO A TÍTULO INDIVIDUAL, OSTENTANDO EL RESTO DE LAS PARTICIPACIONES SUS HERMANOS Y SU MADRE**

(Consulta DGT V2833-21 de 16/11/2021)

La mayor parte del activo de la sociedad (la participación superior al 5 por ciento en una sociedad matriz de un grupo empresarial) está constituida por activos que se entienden situados en la Comunidad de Madrid. También se ubican en Madrid su domicilio social, domicilio fiscal, sede de dirección efectiva y numerosos medios materiales y personales. Por tanto, se puede entender que es en esta ciudad donde radica el mayor valor de los bienes y derechos de que es titular el contribuyente. Por tanto, a la sociedad familiar le resultará de aplicación la normativa propia de la Comunidad Autónoma de Madrid, en materia de impuestos cedidos.

Por otro lado, en relación con la transmisión “inter vivos” de participaciones en la empresa familiar por parte de la madre de la consultante en favor de la consultante, la donante (madre de la consultante) cumple todos los requisitos previstos en la LIP y en la LISD para beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD, independientemente de que resida en Suiza.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD FAMILIAR CUYO ACTIVO ESTÁ CONSTITUIDO, EN MÁS DE UN 50 POR CIENTO, POR INMUEBLES, LOCALIZADOS EN DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y DESTINADOS AL ARRENDAMIENTO, AUNQUE LA SOCIEDAD NO DISPONE DE NINGUNA PERSONA CONTRATADA**

(Consulta DGT V2873-21 de 17/11/2021).

La donación de participaciones de una sociedad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales se considera donación de bienes inmuebles a efectos de determinar el punto de conexión al que se refiere el artículo 32 de la Ley 22/2009.

La Administración competente para la exacción del impuesto y ante la que presentar la autoliquidación del impuesto será la Comunidad Autónoma donde se encuentren los correspondientes bienes inmuebles

Por otro lado, si la sociedad en cuestión dispone de distintos inmuebles en diferentes Comunidades Autónomas, la consultante deberá presentar autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cada una de las Comunidades Autónomas en las que se encuentren los distintos inmuebles, declarando la parte del valor donado en proporción al valor de los inmuebles sitios en cada Comunidad Autónoma.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 36

- Transmisión de inmueble el 26 de octubre de 2021 , fecha en que se dicta la sentencia del Tribunal Constitucional: cierre registral e inextingibilidad. .... 36
- Extinción del condominio global adjudicándose, uno de los comuneros, el pleno dominio de dos fincas urbanas que proceden de la herencia de su padre, completando su adjudicación con fincas de las otras comunidades de bienes, para lo cual formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico ..... 37
- Reestructuración empresarial..... 37

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

TRANSMISIÓN DE INMUEBLE EL 26 DE OCTUBRE DE 2021 , FECHA EN QUE SE DICTA LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: CIERRE REGISTRAL E INEXGIBILIDAD.

(Conslula nº V3074-21 de 7 de diciembre de 2021).

La transmisión de la propiedad de un inmueble urbano por compraventa, determina la realización del hecho imponible del IIVTNU, devengándose el impuesto en la fecha de la transmisión, que en el caso objeto de consulta es el 26 de octubre de 2021, teniendo la condición de contribuyente del impuesto la persona transmitente de la propiedad.

El Pleno del Tribunal Constitucional dictó en la misma fecha de la transmisión de la consulta, el 26 de octubre de 2021, la sentencia 182/2021, publicada en el BOE el 25 de noviembre, por la que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad nº 4433/2020, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL.

Dicha declaración, tal como se señala en el fundamento jurídico 6 de la sentencia, supone la expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos afectados, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

En cuanto a los efectos de esta sentencia, el propio Tribunal Constitucional dispone en el mismo fundamento jurídico que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, tal como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible del IIVTNU se ha realizado con la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana y se ha devengado el impuesto. Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto imposibilitan, tal y como señala el Tribunal Constitucional, la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en la que el legislador estatal lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.3 de la Constitución puestas de manifiesto en los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales anulados.

Y esta modificación de la normativa legal del impuesto no se ha producido hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se publicó en el BOE el 9 de noviembre, entrando en vigor al día siguiente de su publicación.

En consecuencia, el consultante estará obligado a la presentación de la declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no está obligado al pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021.

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO GLOBAL ADJUDICÁNDOSE, UNO DE LOS COMUNEROS, EL PLENO DOMINIO DE DOS FINCAS URBANAS QUE PROCEDEN DE LA HERENCIA DE SU PADRE, COMPLETANDO SU ADJUDICACIÓN CON FINCAS DE LAS OTRAS COMUNIDADES DE BIENES, PARA LO CUAL FORMARÍAN DOS LOTES DE INMUEBLES DE VALOR EQUIVALENTE, SIN MEDIAR COMPENSACIONES EN METÁLICO**

(Consulta DGT V2739-21 de 10/11/2021).

En el supuesto planteado se aprecia la existencia de diversas comunidades de bienes, dos de origen hereditario que incluyen cada una varios inmuebles, y una tercera constituida que incluye un único inmueble adquirido por compraventa. En dichas comunidades participan exclusivamente dos comuneras y para su disolución se formarían dos lotes de inmuebles de valor equivalente, sin mediar compensaciones en metálico, por lo que parece que se cumplen los requisitos anteriormente expuestos para su no sujeción al IIVTNU.

En cualquier caso, cabe advertir que, en principio, la determinación de si la concurrencia de una pluralidad de bienes propiedad de las mismas personas supone la existencia de una o varias comunidades de bienes constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente para la gestión del tributo.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produciría la sujeción al IIVTNU en la adjudicación del pleno dominio de los bienes inmuebles de cada uno de los lotes a cada una de las comuneras, dado que no se realizaría el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, en caso de no sujeción, a efectos de una futura transmisión de los inmuebles adjudicados a cada uno de las comuneras y a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que cada comunera adquirió en su día la propiedad del inmueble (ya sea por compraventa o por herencia) y no la fecha en la que se adjudica a cada comunera el 100 por ciento del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre ellas.

**REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

(Consulta DGT V2917-21 de 19/11/2021).

Consiste en una escisión total de una sociedad en dos sociedades de nueva creación, NC1 y NC2, con un criterio de proporcionalidad. Las nuevas sociedades creadas se dedicarían, ambas, al arrendamiento de bienes inmuebles y serían titulares cada una de ellas del 50% del patrimonio de la sociedad escindida.

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de escisión total, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concudiesen las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad transmitente, es decir, la entidad escindida.

